

WIKTOR PODSIADŁO

Uniwersytet Jagielloński
wiktor.podsiadlo@doctoral.uj.edu.pl
ORCID: 0000-0002-0058-5454

Odpowiedzialność wspólników zagranicznych spółek osobowych za zaległości podatkowe na podstawie art. 115 § 1 Ordynacji podatkowej

**Liability of partners of foreign partnerships for tax
arrears based on Article 115 § 1 of the Tax Ordinance**

Streszczenie. Na gruncie ogólnego prawa podatkowego jako zasadę należy przyjąć, że to podatnik jest podmiotem wyłącznie odpowiedzialnym za wykonanie ciężącej na nim powinności podatkowej. Jednym z odstępstw od tej zasady jest art. 115 § 1 Ordynacji podatkowej, który statuuje odpowiedzialność wspólników wskazanych w tym przepisie spółek osobowych. Jak wykazano, w katalogu tym znajdują się wspólnicy spółek osobowych utworzonych na podstawie kodeksu spółek handlowych oraz kodeksu cywilnego. Tym samym odpowiedzialności nie podlegają wspólnicy zagranicznych spółek osobowych.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność podatkowa; zobowiązanie podatkowe; osoba trzecia; wspólnicy.

Abstract. It can be assumed to be a rule under general tax law that a taxpayer is solely responsible for performing his/her obligation which is due. One of the exceptions to this rule is set in Article 115 § 1 of the Tax Ordinance which establishes the liability of partners of partnerships listed in this provision. This article proves that this catalogue includes partners of partnerships established on a basis of Polish commercial and civil code. Therefore, partners of foreign partnerships are not liable under Article 115 § 1 of the Tax Ordinance.

Keywords: tax liability; tax obligation; third party; partners.

1. Wprowadzenie

Inspiracją dla poddania analizie wskazanego tytule zagadnienia dogmatycznoprawnego są tezy wyartykułowane przez Naczelną Sąd Administracyjny w wyroku z 18 grudnia 2018 r. sygn. II FSK 2180/18¹. W judykacie sąd skonstatował, że w świetle art. 115 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa² podmiotem odpowiedzialnym za zaległości podatkowe może być także wspólnik utworzonej w innym państwie spółki osobowej³. Pogląd ten – przynajmniej *prima facie* – stanowi odejście od językowego brzmienia art. 115 § 1 o.p. Przypomnijmy, iż z przepisu tego wynika, że wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki. Powyższe spostrzeżenia determinują cel badawczy niniejszego artykułu. Jest nim mianowicie ustalenie zakresu podmiotowego art. 115 § 1 o.p., w tym przesądzenie, czy podmiotem po-

¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z 18 grudnia 2018 r., II FSK 2180/18. Zarówno ten, jak i wszystkie inne przywoływane dalej wyroki (uchwały) sądów administracyjnych pochodzą z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA).

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2019 poz. 900 ze zm.), dalej: o.p.

³ W rozstrzyganym przez sąd przypadku chodziło o irlandzką spółkę osobową.

ciągniętym do odpowiedzialności podatkowej może być także wspólnik utworzonej poza granicami Polski spółki osobowej.

2. Zasada – podatnik jako podmiot zobowiązany z tytułu podatku

Punktem wyjścia dla dalszych rozważań należy uczynić stwierdzenie, że to podatnik jest podmiotem wyłącznie zobowiązanym do poniesienia ciężaru swojego zobowiązania podatkowego. Poszerzenie katalogu podmiotów odpowiedzialnych za cudze zobowiązanie (zaległość) podatkową stanowi wyjątek od tej reguły i musi mieć wyraźną podstawę w przepisie ustawy. Dowiedzenie trafności tego zapatrywania wymaga w pierwszej kolejności skonfrontowania go z brzmieniem fundamentalnych dla dziedziny ogólnego prawa podatkowego definicji podatnika⁴, obowiązku⁵ i zobowiązania podatkowego⁶.

Z przywołanych powyżej unormowań wynika, że obowiązek oraz zobowiązanie podatkowe ciążyą na precyzyjnie wskazanym przez prawodawcę podmiocie – podatniku danego podatku. Faktem wywoławczym⁷ dla ukonstytuowania się tych powinności jest urzeczywistnienie przez ten podmiot znamion określonego w ustawie podatkowego stanu faktycznego⁸. Na tej podstawie można sformułować tezę, że skonkretyzowana po-

⁴ Zgodnie z art. 7 § 1 o.p. podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

⁵ W świetle art. 4 o.p. obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

⁶ Zgodnie z art. 5 o.p. zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

⁷ Pojęcie „faktu wywoławczego” jest obecne we francuskiej nauce prawa podatkowego. Zob. H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 44.

⁸ W kwestii pojmowania koncepcji podatkowego stanu faktycznego zob. w szczególności A. Kostecki, *Podatkowy stan faktyczny* [w:] M. Mazurkiewicz (red.), *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, Wrocław 1992, s. 129–136; R. Mastal-

winność podatkowa (zobowiązanie podatkowe) jest przypisana z mocy prawa do podatnika danego podatku, tj. podmiotu, który w związku z realizowaniem podatkowego stanu faktycznego jest zobowiązany ponieść ciężar świadczenia podatkowego⁹. Konieczność poniesienia owego ciężaru przez wskazanego przez prawodawcę podmiot ma bezwarunkowy charakter. To ziszczenie się podatkowego stanu faktycznego powoduje bowiem powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego o zdeterminowanej przez przepisy prawa ustawowego treści¹⁰.

Wobec powyższego należy podkreślić, że powinność poniesienia podatku cechuje nie tylko konkretyzacja przedmiotu świadczenia, ale również indywidualizacja podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. Opisywanie stosunku prawnego zobowiązania podatkowego jako relacji prawnej, gdzie podmiot uprawniony (organ podatkowy) może kierować żądanie wykonania świadczenia do podmiotu zobowiązanego z tego tytułu (podatnika), jest dość powszechnie akcentowane w literaturze. Na indywidualizację podmiotu stosunku zobowiązaniowego oraz konkretyzację podmiotu w ramach zobowiązania podatkowego wskazuje R. Mastalski¹¹. Podnosi on, że organ podatkowy może kierować roszczenie podatkowe do podatnika będącego „dłużnikiem w zobowiązaniowym stosunku praw-

ski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 57–58; A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 17–23; A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014, s. 44–51.

⁹ Na marginesie należy jednak wskazać, że w niektórych przypadkach zobowiązanie podatkowe powstaje nie wskutek zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.), lecz doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). Z kolei poprzedzający zobowiązanie podatkowe obowiązek podatkowy zawsze powstaje w związku z urzeczywistnieniem stanu faktycznego określonego w ustawie.

¹⁰ A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym, Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007, s. 56; A. Nita, *Uchylenie się od opodatkowania jako zjawisko z zakresu prawa karnego i podatkowego* [w:] P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel (red.), *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla. Tom I*, Warszawa 2012, s. 790.

¹¹ R. Mastalski, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe* [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL, Tom III, Instytucje budżetowe*, Wrocław 1985, s. 209; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 210.

nym”¹². Swoje rozumienie pojęcia podmiotu podatkowego zaprezentował A. Kostecki. W jego ocenie jest to „(...) jednostka życia społecznego określona w hipotezie normy prawno-podatkowej, na którą norma ta nakłada obowiązek świadczenia podatkowego”¹³. Dokonując analizy stosunku podatkowoprawnego oraz będącego jego podstawą podatkowego stanu faktycznego, A. Nita wyróżnił natomiast podmiot podatkowy oraz podmiot obowiązany z tytułu podatku. Podmiot podatkowy to element podatkowego stanu faktycznego. Jest to jednostka, której aktywność powoduje, że „(...) powstaje skierowane przeciw niej roszczenie podatkowe”¹⁴. Z kolei podmiot obowiązany z tytułu podatku to strona istniejącego stosunku podatkowoprawnego powstałego wskutek zrealizowania znamion podatkowego stanu faktycznego¹⁵. Pogląd, że podmiotem obowiązku podatkowego jest zawsze podatnik, wyartykułował natomiast M. Kalinowski¹⁶. Przypisywalność nakazu lub zakazu określonego zachowania do konkretnej jednostki jest zresztą akcentowana nie tylko w dziedzinie prawa podatkowego, ale także na gruncie innych gałęzi prawa, które posługują się kategorią obowiązku (zobowiązania) prawnego¹⁷.

Inne przepisy ogólnego prawa podatkowego również potwierdzają tezę, że obowiązek wykonania świadczenia podatkowego obciąża podat-

¹² R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 213.

¹³ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku* [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL, Tom III, Instytucje budżetowe*, Wrocław 1985, s. 158.

¹⁴ A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy...*, s. 20.

¹⁵ Tamże, s. 27.

¹⁶ M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 130. Autor ten wskazuje jednocześnie, że podatnik nie zawsze będzie jedyną osobą odpowiedzialną lub wykonującą to zobowiązanie i odsyła w tym zakresie m.in. do literatury dotyczącej odpowiedzialności osób trzecich (A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Toruń 1996 oraz B. Brzeziński, *Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta w prawie podatkowym*, Toruń 1993).

¹⁷ Dotyczy to przede wszystkim prawa cywilnego, które operuje pojęciem wierzyciela (podmiotu uprawnionego) oraz dłużnika (podmiotu obowiązane) Zob. R. Longchamps de Berier, *Polskie prawo cywilne. Zobowiązania*, Poznań 1999, s. 13. Podobna tendencja była widoczna antycznym prawie rzymskim, z tym jednak zastrzeżeniem, że w większym stopniu niż współczesne prawo prywatne kładło ono nacisk na osobisty charakter odpowiedzialności. Zob. W. Litewski, *Rzymskie prawo prywatne*, Warszawa 1999, s. 237.

nika. I tak, zgodnie z art. 26 o.p. podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające z zobowiązań podatkowych podatki. Oznacza to – że w braku uregulowań szczególnych – zakazane jest dochodzenie należności podatkowej z majątku podmiotu innego niż podatnik¹⁸. Potwierdzeniem ścisłego związku powinności podatkowej z osobą podmiotu podatkowego jest także zasada, że zobowiązanie podatkowe wygasa w razie zapłaty podatku przez podatnika. W związku z tym wskazuje się, że zapłata dokonana przez podmiot trzeci nie wywiera skutków prawnych w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego¹⁹. Zdaniem B. Dautera, na aktualność tego zapatrywania nie ma wpływu obowiązujący od 1 stycznia 2016 r. art. 62b o.p., który w określonych przypadkach dopuszcza zapłatę podatku przez inną niż podatnik osobę. Przepis ten nie unicestwia ogólnej reguły, zgodnie z którą świadczenie podatkowe – jako powinność o charakterze osobistym – powinna obciążać aktywa podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku²⁰.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, należy uznać, że podmiotem zobowiązanym z tytułu podatku jest ta jednostka, którą prawodawca – na mocy przepisu ustawy – uczynił podatnikiem danego podatku. W braku odmiennej podstawy prawnej wykluczone jest więc egzekwowanie tego zobowiązania od innych podmiotów.

¹⁸ Taki pogląd zdaje się reprezentować również S. Babiaryz, który zauważa, że: „(...) zobowiązanie podatkowe powinno być zaspokojone z majątku podatnika, gdyż tylko z jego obowiązkiem podatkowym, rozumianym jako obowiązek osobisty, jest ono związane.” Zob. S. Babiaryz, *Komentarz do art. 26 Ordynacji podatkowej* [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX/wersja elektroniczna.

¹⁹ Uchwała 7 sędziów NSA z 26 maja 2008 r., I FPS 8/07; wyrok WSA w Łodzi z 22 stycznia 2019 r., III SA/Łd 973/18. Odmienne: K. Teślak, *Zapłata podatku przez osobę trzecią*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 7, s. 39–45.

²⁰ B. Dauter, *Komentarz do art. 62b Ordynacji podatkowej* [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX/wersja elektroniczna.

3. Odstępstwo od zasady – odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe innych podmiotów

Przypisywalność długu podatkowego wyłącznie podatnikowi doznaje jednak pewnych wyjątków. Na gruncie ogólnego prawa podatkowego dotyczy to przede wszystkim dwóch sytuacji. Pierwsza z nich to uregulowana w art. 93–106 o.p. odpowiedzialność następców prawnych oraz podmiotów przekształcanych. Zagadnienie to nie będzie jednak przedmiotem dalszych rozważań. Druga z nich dotyczy odpowiedzialności osób trzecich. Kwestii tej należy poświęcić kilka wprowadzających uwag, przede wszystkim w kontekście ukształtowania zakresu podmiotowego omawianej instytucji prawnej.

Zgodnie z art. 107 § 1 o.p. w przypadkach i w zakresie przewidzianych w rozdziale 15 działu III o.p. za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie. Taki sposób sformułowania przywoływanego przepisu prowadzi do wniosku, że odpowiedzialność osób trzecich aktualizuje się wskutek nienależytego wywiązania się podatnika z ciężącej na nim powinności podatkowej²¹. Katalog osób trzecich prawodawca zamieścił w art. 110–117d o.p. W tym momencie należy sformułować podstawową cechę omawianej instytucji ogólnego prawa podatkowego. Otóż jednostką odpowiedzialną za cudze zaległości podatkowe może być wyłącznie ten podmiot, który został *expressis verbis* wskazany w przepisach dotyczących odpowiedzialności osób trzecich²². W braku owego wskazania odpowiedzialność za dług podatkowy ponosi wyłącznie podatnik. Z tego

²¹ A. Olesińska, *Odpowiedzialność podatkowa – aspekty teoretyczne* [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 268–269; R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 287.

²² Na enumeratywny katalog podmiotów odpowiedzialnych jako osoby trzecie wskazuje również A. Mariański. Zob. A. Mariański, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania. Podstawy i wyłączenia*, Gdańsk 2004, s. 42–43. A. Mariański, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatnika, płatnika, inkasenta w prawie polskim*, Warszawa 1999, s. 42. O zamkniętym katalogu osób trzecich pisze również A. Olesińska. Zob. A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Lublin 2000, s. 39.

powodu w literaturze prezentowane jest trafne zapatrywanie o *numerus clausus* przypadków, w razie których zaistnienia podmiot trzeci może odpowiadać za cudzy dług podatkowy²³. W piśmiennictwie trafnie wskazuje się na solidarny, akcesoryjny, posiłkowy i osobisty charakter odpowiedzialności ponoszonej przez osoby trzecie²⁴.

4. Odpowiedzialność wspólników zagranicznych spółek osobowych na podstawie art. 115 § 1 o.p.

Jednym z przepisów wyznaczających podmioty odpowiedzialne za zaległości podatkowe innego podatnika jest art. 115 § 1 o.p. Wynika z niego, że wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki. Językowe rozumienie powyższego przepisu powinno prowadzić do wstępnego wniosku, że odpowiedzialności tej nie podlegają wspólnicy spółek niewymienionych w tym przepisie, co dotyczyłoby przede wszystkim spółek osobowych utworzonych w innych państwach²⁵.

Jak już zauważono, w judykaturze sformułowano jednak odmienny pogląd, zgodnie z którym odpowiadać jako osoba trzecia może także wspólnik zagranicznej spółki osobowej. Zdaniem sądu o odpowiedzialności powinno przesądzać podobieństwo sytuacji prawnej wspólnika zagranicznej spółki osobowej do sytuacji wspólnika spółek wymienionych w art. 115 § 1 o.p. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał również, że

²³ S. Babiarz, *Komentarz do art. 107 Ordynacji podatkowej* [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 2019, LEX/wersja elektroniczna; R. Dowgier, *Komentarz do art. 107 Ordynacji podatkowej* [w:] L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, 2017, LEX/wersja elektroniczna.

²⁴ R. Dowgier, *Komentarz do art. 107 Ordynacji podatkowej* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, 2017, LEX/wersja elektroniczna.

²⁵ Odpowiedzialności nie podlegają również wspólnicy spółek wymienionych w tym przepisie, którzy zostali jednak w tej regulacji pominięci, tj. komandytariusz w spółce komandytowej oraz akcjonariusz w spółce komandytowo-akcyjnej.

konieczne jest, aby „(...) spółki zagraniczne odpowiadały rodzajowo, a więc pod względem swej konstrukcji prawnej bez względu na nazwę, spółkom prawa polskiego”²⁶. Warto dokonać więc inwentaryzacji racji przemawiających za takim stanowiskiem oraz przeciw niemu. Skonfrontowanie i ocena argumentów powinny umożliwić sformułowanie odpowiedzi na tak postawione pytanie badawcze.

5. Argumenty przemawiające za objęciem wspólników zagranicznych spółek osobowych art. 115 § 1 o.p.

Wydaje się, że za tezą o objęciu wspólników zagranicznych spółek osobowych art. 115 § 1 o.p. przemawiają dwa argumenty. Pierwszy z nich dotyczy nieusprawiedliwionego faworyzowania wspólników podmiotów zagranicznych²⁷. Należy mieć bowiem na względzie, że co do zasady na gruncie poszczególnych ustaw podatkowych podatnikiem mogą być nie tylko podmioty krajowe, ale także jednostki organizacyjne utworzone w innym państwie. Przykładowo, zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁸ podatnikiem tego podatku jest m.in. jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, która prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą. *Lege non distinguente* dotyczy to prowadzących działalność gospodarczą jednostek utworzonych pod rządami zarówno polskiego, jak i zagranicznego prawa. W przypadku podatku od nieruchomości obowiązek podatkowy dotyczy m.in. jednostek organizacyjnych, w tym spółek nieposiadających osobowości prawnej, które są właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych²⁹. Podobnie jak w przypadku podatku od towarów i usług obowiązkami podatkowymi mogą więc zostać objęte nie tylko polskie, ale

²⁶ Wyrok NSA z 18 grudnia 2018 r., II FSK 2180/18.

²⁷ Został on podniesiony przez NSA w przywoływanym we wstępie wyroku z 18 grudnia 2018 r., II FSK 2180/18.

²⁸ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 2174).

²⁹ Art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz.1170).

także zagraniczne jednostki organizacyjne, którym przysługuje własność wskazanych w ustawie składników majątkowych.

W tych okolicznościach prawnych objęcie zakresem art. 115 § 1 o.p. jedynie wspólników polskich spółek prowadziłoby do asymetrii sytuacji podatkowoprawnej wspólników tych oraz zagranicznych spółek osobowych. Przykładowo, wspólnik spółki jawnej prowadzącej w Polsce działalność gospodarczą potencjalnie mógłby zostać pociągnięty do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Z kolei taka możliwość byłaby wykluczona, gdyby rzeczona działalność była prowadzona w Polsce z wykorzystaniem spółki osobowej utworzonej w innym państwie. Można więc postawić tezę, że dochodziłoby wówczas do – niemającego aksjologicznego i pragmatycznego uzasadnienia – uprzywilejowania wspólników podmiotów zagranicznych.

Drugi z potencjalnych kierunków argumentacyjnych sprowadzałby się do uznania, że brak uwzględnienia w art. 115 § 1 o.p. wspólników zagranicznych spółek osobowych to luka prawna o charakterze aksjologicznym³⁰. Polegałaby na nieuzasadnionym zróżnicowaniu obowiązków wspólników krajowych i zagranicznych spółek osobowych, co mogłoby godzić w konstytucyjnie chronioną zasadę równości. Próbą rozwiązania tego problemu byłoby wykorzystanie opisywanego w teorii prawa wnioskowania przez analogię. Mowa w tym przypadku o *analogia legis*, albowiem odpowiedniemu zastosowaniu podlegałaby norma wynikająca z art. 115 § 1 o.p.³¹. Skutkiem jego zastosowania byłoby objęcie wspólników zagranicznych spółek osobowych reżimem prawnym dotyczącym wspólników polskich spółek osobowych.

³⁰ O pojęciu luki aksjologicznej zob. T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2011, s. 139–140; L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2009, s. 160–161.

³¹ Z. Tobor, *Stosowanie prawa w przypadkach nie unormowanych* [w:] J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Katowice 1992, s. 186–188; T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp...*, s. 248.

6. Argumenty przemawiające przeciwko objęciu wspólników zagranicznych spółek osobowych art. 115 § 1 o.p.

Na wstępie tej części rozważań należy przesądzić kwestię, czy na gruncie gramatycznej interpretacji art. 115 § 1 o.p. przepis ten obejmuje wyłącznie wspólników utworzonych zgodnie z polskimi przepisami spółek, tj. spółki cywilnej, spółki jawnej, spółki partnerskiej, komplementariusza spółki komandytowej oraz komplementariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Analizę warto rozpocząć od przedstawienia kilku zasadniczych założeń wykładni językowej.

Stosując tę metodę interpretacji tekstu prawnego, jako punkt wyjścia należy przyjąć zasadę, że występującym w tekście ustawy zwrotom trzeba nadać takie znaczenie, jakie wynika z języka naturalnego (dyrektywa języka potocznego). Reguła ta nie wiąże jednak interpretatora w kilku przypadkach. Po pierwsze wtedy, gdy ustawodawca nadał pewnemu pojęciu swoiste znaczenie – przede wszystkim formułując definicje legalne (dyrektywa języka prawnego). Po drugie, gdy nie została skonstruowana ustawowa definicja danego terminu, ale jego znaczenie jest ugruntowane w doktrynie prawa (dyrektywa języka prawniczego). Po trzecie, gdy dany zwrot jest elementem terminologii dotyczącej pewnej dziedziny wiedzy lub praktyki społecznej (dyrektywa języka specjalnego)³².

Nazwy (pojęcia) spółek wymienionych w art. 115 § 1 o.p. nie mają charakteru potocznego³³, ale należą do języka prawa handlowego (spółka jawna, komandytowa, komandytowo-akcyjna oraz partnerska) i prawa cywilnego (spółka cywilna). Wobec tego należy odwołać się do aktów prawnych regulujących tworzenie, funkcjonowanie oraz ustanie jednostek organizacyjnych wskazanych w art. 115 § 1 o.p. W obecnym otoczeniu normatywnym są to ustawy: z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek

³² Założenia, o których mowa w tym akapicie, opisał L. Morawski. Zob. L. Morawski, *Wstęp...*, s. 142–144.

³³ Przykładowo, w internetowym *Słowniku języka polskiego PWN* (sjp.pwn.pl, dostęp: 08.04.2020 r.) nie znajdziemy definicji spółki komandytowo-akcyjnej oraz spółki jawnej. Stanowi to argument za uznaniem, że terminy te mają specjalistyczny, a nie potoczny charakter.

handlowych³⁴ oraz z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny³⁵. To te akty prawne determinują więc, co należy rozumieć pod pojęciem spółki jawnej, cywilnej itd. Tym samym uwzględnienie dyrektywy języka prawnego przesądza, że spółki, o których stanowi art. 115 § 1 o.p., to podmioty utworzone pod rządami k.s.h. i k.c.³⁶. *A contrario*, hipotezą tego przepisu nie są objęte zagraniczne spółki osobowe.

Powyższa konkluzja może być dodatkowo wsparta także racjami wynikającymi z dyrektywy języka prawniczego oraz języka specjalnego, które w tym przypadku do pewnego stopnia są determinowane znaczeniem wynikającym z języka prawnego. Otóż wobec narzucenia przez ustawodawcę znaczenia pojęć takich jak spółka jawna, cywilna itd. nie jest pozbawione racji twierdzenie, że terminy te siłą rzeczy mają określone znaczenie również w konkretnej dziedzinie wiedzy (nauka prawa handlowego i cywilnego) oraz na gruncie pewnej praktyki życia społecznego (praktyka obrotu handlowego)³⁷.

Wykładnia gramatyczna jest podstawową metodą interpretacji aktu prawnego. Wynika to m.in. z faktu, że ustalając swoje prawa i obowiązki, obywatel powinien móc „(...) polegać na tym, co ustawodawca w tekście prawnym powiedział, a nie na tym, co zamierzał powiedzieć (...)”³⁸.

³⁴ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 505 ze zm.), dalej: k.s.h.

³⁵ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.), dalej: k.c.

³⁶ Posługiwanie się przez ustawodawcę nazwami spółek, które występują w k.s.h. lub k.c., ma zresztą miejsce także na gruncie innych dziedzin prawa. W tych przypadkach zasadniczo nie ma sporu co do tego, że mowa tutaj właśnie o podmiotach, o których stanowi k.s.h. lub k.c. Tytułem przykładu, w art. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 351) ustawodawca odwołuje się do pojęć takich jak spółka jawna, spółka komandytowa i spółka partnerska. Komentatorzy wskazują, że chodzi tutaj o spółki, o których stanowi k.s.h., nie zaś również o podobne (analogiczne) do nich spółki utworzone pod rządami przepisów innych państw. Zob. E. Walińska, J. Gad, A. Wencel, *Komentarz do art. 2 ustawy o rachunkowości* [w:] E. Walińska (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, Warszawa 2018, LEX/wersja elektroniczna; W. Gos, *Komentarz do art. 2 ustawy o rachunkowości* [w:] T. Kiziukiewicz, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX/wersja elektroniczna, pkt 2.

³⁷ Argument ten ma charakter pomocniczy wobec decydującej w tej mierze dyrektywy języka prawnego.

³⁸ L. Morawski, *Wstęp...*, s. 144.

Jak się wydaje, przyjęcie takiego założenia w większym stopniu zabezpiecza prawa jednostki oraz gwarantuje poszanowanie akceptowanej powszechnie w państwach demokratycznych zasady pewności prawa³⁹. Jest to istotne w szczególności w dziedzinie stosunków podatkowopravných, których sens sprowadza się najczęściej do transferu środków pieniężnych od podatnika lub innych podmiotów zobowiązanych do związku publiczno-prawnego⁴⁰. Tym samym możliwość ustalenia – na podstawie lektury ustawy – istnienia oraz zakresu powinności podatkowoprawnnej jest wysoce pożądaną wartością. Powzięcie tej wiedzy daje bowiem szansę takiego zaplanowania swojej aktywności, aby móc poprawnie wywiązać się z tej powinności⁴¹. Skoro więc to gramatyka (język) jest podstawowym – dostępnym dla podatników i innych podmiotów zobowiązanych – „nośnikiem informacji o woli ustawodawcy” – to przemawia to uznaniem prywatu wykładni językowej także na gruncie prawa podatkowego⁴².

Należy jednak odpowiedzieć na pytanie, czy istnieją jakieś istotne racje, które przemawiałyby w tym przypadku za odstąpieniem od rezultatów wykładni językowej⁴³. W literaturze można spotkać pogląd, że posłużenie się innymi metodami wykładni jest dopuszczalne wtedy, gdy rezultaty wykładni językowej nie są jednoznaczne. Podobnie jest w przypadku, gdy jej wyniki co prawda są klarowne, aczkolwiek godzą w podstawowe wartości systemu prawa (w tym wartości chronione konstytucyjnie), lub gdy wykładnia językowa prowadzi do absurdalnych (lub nawet nieracjonal-

³⁹ M. Zubik, W. Sokolewicz, *Komentarz do art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej* [w:] M. Zubik, L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I*, 2016, LEX/dostęp elektroniczny; wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., P 3/00, LEX nr 41207; S. Biernat, *Źródła prawa Unii Europejskiej* [w:] J. Barcz (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2002, s. 181. Na temat roli pewności prawa w ramach Unii Europejskiej zob. też J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada rządów prawa w Unii Europejskiej* [w:] J. Barcz (red.), *Zasady ustrojowe w Unii Europejskiej*, Warszawa 2010; s. II–204.

⁴⁰ M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowoprawnna* [w:] B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 62.

⁴¹ Na zagadnienie planowania podatkowego przedsiębiorców wskazuje R. Mastalski. Zob. R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego*, Wrocław 1989, s. 123.

⁴² B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 194; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego* [w:] B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 422.

⁴³ Na przykład na rzecz wykładni celowościowej lub systemowej.

nych) wniosków. Argumentem za odejściem od wyników wykładni językowej może być również identyfikacja przez interpretatora luki w prawie⁴⁴. Odstąpienie od wykładni językowej nie będzie jednak mimo wszystko dopuszczalne, jeśli inne metody interpretacji tekstu prawnego miałyby pogorszyć sytuację obywateli⁴⁵.

Jak wykazano powyżej, językowa interpretacja art. 115 § 1 o.p. nie pozostawia wątpliwości co do zakresu podmiotowego tego przepisu. Trudno również przypisywać rezultatom wykładni językowej znamiona absurdu. Za niepozbawiony pewnych podstaw można uznać jednak argument, że analizowana regulacja jest obciążona luką aksjologiczną. Za sensowne należy uznać także zapatrywanie, że brak odpowiedzialności wspólników zagranicznych spółek osobowych jest tożsamy z ich nieuzasadnionym faworyzowaniem względem wspólników polskich spółek osobowych, co godzi w określoną w art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁴⁶ w zasadę równości⁴⁷. Jednak nawet wykazanie tych okoliczności nie mogłoby spowodować porzucenia rezultatów wykładni językowej. Taki zabieg wiązałyby się bowiem z pogorszeniem sytuacji podatkowo-prawnej podmiotu zobowiązanego, a to – w świetle przedstawionych powyżej zasad wykładni prawa podatkowego – nie może znaleźć aprobaty.

Należy także odnieść się do zasadności zastosowania wnioskowania *per analogiam*, o którym była mowa w poprzednim rozdziale. Nie wchodząc szczegółowo w zagadnienie dopuszczalności stosowania analogii w prawie podatkowym, trzeba zwrócić uwagę na rozstrzygającą w tej mierze dyrektywę, że zastosowanie analogii nie może powodować pogor-

⁴⁴ Na przypadki wskazane w tym akapicie wskazuje B. Brzeziński. Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki...*, s. 197; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 426.

⁴⁵ M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3 i 4, s. 17–18. Sprowadzając ten pogląd do realiów prawa podatkowego, B. Brzeziński podniósł, że odstąpienie od rezultatów wykładni językowej nie może pogarszać sytuacji podatnika. Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki...*, s. 195–198; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 427–428.

⁴⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 7 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁴⁷ Na temat zasady równości zob. P. Tuleja, *Komentarz do art. 32 Konstytucji* [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX/wersja elektroniczna.

szenia sytuacji podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku⁴⁸. Wiąże się to m.in. z faktem, że prawo podatkowe ingeruje w konstytucyjnie chronione prawa jednostki (własność środków pieniężnych), a zatem wszelkie obowiązki powinny mieć swoje wyraźne źródło w ustawie⁴⁹. W związku z tym wykluczone jest – na zasadzie analogii – objęcie normą wynikającą z art. 115 § 1 o.p. podmiotów niewskazanych w tym przepisie.

7. Konkluzje

Na podstawie powyższych rozważań można przedstawić kilka wniosków. Po pierwsze, podmiotem zobowiązanym do uregulowania podatku (zaległości podatkowej) jest wyłącznie podatnik. Egzekwowanie zobowiązania (zaległości) podatkowej od innego niż podatnik podmiotu – jako wyjątek od powyższej zasady – powinno każdorazowo mieć wyraźną ustawową podstawę. Jednym z tego typu wyjątków jest art. 115 § 1 o.p. Obejmuje on wspólników utworzonych zgodnie z polskimi przepisami spółek, tj. spółki cywilnej, spółki jawnej, spółki partnerskiej, komplementariusza spółki komandytowej oraz komplementariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Tym samym zgodnie z zasadą *numerus clausus* osób trzecich odpowiadających za cudze zaległości podatkowe nie dotyczy on wspólników zagranicznych spółek osobowych.

Taki stan rzeczy może być oczywiście różnie oceniany. Za objęciem powyższą regulacją wspólników zagranicznych spółek osobowych mogą

⁴⁸ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015, nr 1, s. 14–15; R. Mastalski, *Analogia w procesie stosowania prawa podatkowego* [w:] R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, LEX/wersja elektroniczna; wyrok NSA z 24 października 2006 r., I FSK 93/06. O stosowaniu analogii w orzecznictwie sądowym zob. też A. Mudrecki, *Analogia w prawie podatkowym w świetle orzecznictwa naczelnego sądu administracyjnego* [w:] J. Głuchowski, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, A. Nita, A. Olesińska, *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu (tom I)*, Warszawa 2019, s. 350–358.

⁴⁹ R. Mastalski, *Analogia w procesie stosowania...*, LEX/wersja elektroniczna. Na ingerencyjny charakter prawa podatkowego wskazuje też H. Filipczyk, *Treść i źródła normatywne postulatu pewności (stosowania) prawa* [w:] H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, LEX/wersja elektroniczna.

przemawiać zasada równości oraz względy dotyczące ochrony interesu finansowego państwa. Niemniej jednak jedynym sposobem zmiany *status quo* jest nowelizacja art. 115 o.p., nie zaś poszerzanie jego zakresu podmiotowego w drodze stosowania prawa.

Taki właśnie zamysł przyświecał autorom projektu nowej Ordynacji podatkowej⁵⁰. W art. 263 § 1 projektu (odpowiednik obecnego art. 115 § 1 o.p.) zaproponowano wprowadzenie regulacji, zgodnie z którą wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki. Z kolei na mocy art. 263 § 7 zasady odpowiedzialności określone w art. 263 (w tym § 1) stosuje się odpowiednio do wspólników innych spółek osobowych. Zdaniem projektodawców ma on dotyczyć „(...) w szczególności wspólników spółek zagranicznych jako np. podatników VAT. W aktualnym stanie prawnym brak takiej regulacji w art. 115 o.p.”⁵¹. Nie dokonując generalnej oceny sposobu sformułowania art. 263 § 7⁵², należy zauważyć, że bez wątpienia ma on jedną zaletę. Otóż na podstawie jego lektury użytkownicy prawa są w stanie poznać informację, że intencją prawodawcy było objęcie odpowiedzialnością podatkową także wspólników innych spółek osobowych niż tylko te *expressis verbis* wymienione w art. 263 § 1 projektu. Takiego zamiaru ustawodawcy nie sposób natomiast wywieść z treści obecnego art. 115 § 1 o.p. Nie jest więc rolą ani organów podatkowych, ani sądów administracyjnych zastępowanie prawodawcy i rozbudowywanie zakresu podmiotowego tego przepisu z pominięciem procesu legislacyjnego, czyli właściwej dla dokonywania tego typu zmian procedury.

⁵⁰ Projekt ustawy, s. 116, druk sejmowy numer 3517, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3517> (dostęp: 08.04.2020 r.).

⁵¹ Uzasadnienie ustawy, s. 299, druk sejmowy numer 3517, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3517> (dostęp: 08.04.2020 r.).

⁵² Można przykładowo rozważyć, czy bardziej trafne nie byłoby posłużenie się sformułowaniem „spółki nieposiadające osobowości prawnej”, nie zaś „spółki osobowe”. Choć sygnalizuję tę kwestię, to nie przesądzam jej w ramach niniejszego artykułu.

Bibliografia:

- Babiarz S., *Komentarz do art. 26 Ordynacji podatkowej* [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX/el.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 107 Ordynacji podatkowej* [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX/el.
- Biernat S., *Źródła prawa Unii Europejskiej* [w:] J. Barcz (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe*, Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 2002.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 2001.
- Brzeziński B., *Wykładia prawa podatkowego* [w:] Brzeziński B. (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009.
- Brzeziński B., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015, nr 1, s. 5–18.
- Chauvin T., Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, C.H. Beck, Warszawa 2011.
- Dauter B., *Komentarz do art. 62b Ordynacji podatkowej* [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX/el.
- Dowgier R., *Komentarz do art. 107 Ordynacji podatkowej* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2017, LEX/el.
- Dzwonkowski H., *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, LEX/el.
- Kalinowski M., *Podmiotowość podatkowoprawna* [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009.
- Kalinowski M., *Podmiotowość prawna podatnika*, TNOiK, Toruń 1999.
- Kostecki A., *Elementy konstrukcji instytucji podatku* [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL, Tom III, Instytucje budżetowe*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław 1985, Wrocław 1985.
- Kostecki A., *Podatkowy stan faktyczny* [w:] M. Mazurkiewicz (red.), *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1992.
- Litewski W., *Rzymskie prawo prywatne*, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1999.

- Longchamps de Berier R., *Polskie prawo cywilne. Zobowiązania*, Przedsiębiorstwo Wydawnicze *Ars boni et aequi* w Poznaniu, Poznań 1999 (wydanie anastatyczne).
- Maliszewska-Nienartowicz J., *Zasada rządów prawa w Unii Europejskiej* [w:] J. Barcz (red.), *Zasady ustrojowe w Unii Europejskiej*, Instytut Wydawniczy EuroPrawo, Warszawa 2010.
- Mariański A., *Odpowiedzialność za zobowiązania podatnika, płatnika, inkasenta w prawie polskim*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1999.
- Mariański A., *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania. Podstawy i wyłączenia*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2004.
- Mastalski R., *Interpretacja prawa podatkowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1989.
- Mastalski R., *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe* [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL, Tom III, Instytucje budżetowe*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław 1985.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2014.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, LEX/el.
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, C.H. Beck, Warszawa 1995.
- Morawski L., *Wstęp do prawoznawstwa*, TNOiK, Toruń 2009.
- Mudrecki A., *Analogia w prawie podatkowym w świetle orzecznictwa naczelnego sądu administracyjnego* [w:] J. Głuchowski, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, A. Nita, A. Olesińska (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu (tom I)*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Nita A., *Czynnik czasu w prawie podatkowym, Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Wydawnictwo Arche, Gdańsk 2007.
- Nita A., *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 1999.
- Nita A., *Uchylenie się od opodatkowania jako zjawisko z zakresu prawa karnego i podatkowego* [w:] P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel (red.), *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla. Tom I*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Olesińska A., *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Lubelskie Wydawnictwa Prawnicze, Lublin 2000.

- Olesińska A., *Odpowiedzialność podatkowa – aspekty teoretyczne* [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNO-iK Dom Organizatora, Toruń 2009.
- Tetlak K., *Zapłata podatku przez osobę trzecią*, „Przeгляд Podatkowy” 2007, nr 7, s. 39–45.
- Tobor Z., *Stosowanie prawa w przypadkach nie unormowanych* [w:] J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Uniwersytet Śląski, Katowice 1992.
- Tuleja P., *Komentarz do art. 32 Konstytucji* [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX/el.
- Zieliński M., *Wyznaczniki reguł stosowania prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3 i 4, s. 1–20.
- Zubik M., Sokolewicz W., *Komentarz do art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej* [w:] M. Zubik, L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I*, 2016, LEX/el.